



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 2

GZ. RV/2603-W/12,
miterledigt RV/2602-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Mayer & Herrmann, Rechtsanwälte, 1030 Wien, Baumannstraße 9/8, vom 27. Februar 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für 12/2010 und Umsatzsteuer für das Jahr 2010 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

In der Niederschrift über die Nachschau gem. § 144 BAO stellte die Amtspartei fest, dass die geltend gemachte Vorsteuer betreffend die Leasingraten und Betriebskosten für den am 13. Oktober 2010 zugelassenen Land Rover Discovery nicht abzugsfähig sei, da das Fahrzeug auf vier Sitzplätze zugelassen worden sei. Für das Jahr 2010 betrage die nichtabzugsfähige Vorsteuer somit € 643,44.

Mit Bescheid wurde die Umsatzsteuer für 12/2010 um den Vorsteuerbetrag vermindert festgesetzt.

In der dagegen eingebrachten **Berufung** wurde vorgebracht, dass das zur überwiegenden Lastenbeförderung gebaute und auch vom Berufungswerber (Bw.) genutzte Fahrzeug zum

Transport von Speisen und Getränken zu diversen Veranstaltungsorten genutzt und darüber hinaus in der Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinlastkraftwagen angeführt sei.

In der **Stellungnahme** zur Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 12/2010 führte die Amtspartei aus, dass nur jene Fahrzeuge als vorsteuerabzugsfähige Kleinlastkraftwagen oder Kleinbusse einzustufen seien, die die in der Verordnung [BGBI. II 193/2002](#) genannten Kriterien erfüllen. Dies gelte auch für jene Kraftfahrzeuge, die in der vom BMF erstellten Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinlastkraftwagen angeführt seien.

Im gegenständlichen Fall seien nicht alle Voraussetzungen des § 3 der genannten Verordnung erfüllt (das Fahrzeug dürfe nur mit einer Sitzreihe für Fahrer und Beifahrer ausgestattet sein und müsse zusätzlich ein Trengitter oder Trennwände hinter dieser Sitzreihe haben), sodass keine Vorsteuerabzugsberechtigung für das gegenständliche KFZ bestehe.

In der diesbezüglichen **Gegenäußerung** zur BP-Stellungnahme führte der Bw. aus, dass für die auf den Listen zur Verordnung angeführten Fahrzeuge bei Vorliegen der Unternehmereigenschaft sowohl der NOVA-Abzug als auch der Vorsteuerabzug zustehe und eine Prüfung des Verwendungszweckes oder sonstiger Voraussetzungen – also auch der Kriterien der Verordnung [BGBI. II 193/2002](#) im konkreten Einzelfall – nicht erforderlich sei (vgl. Kanduth-Kristen/Payerer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON², § 12; UStR 2000, Rz 1933). Entscheidend sei, ob das betreffende Modell in der vom BMF erstellten Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinlastkraftwagen angeführt sei und in diesem Fall habe eine konkrete Prüfung der Voraussetzungen gemäß der oben genannten Verordnung nicht zu erfolgen.

Fakt sei, dass das Modell „Land Rover LA (Discovery) LKW (4 Seitentüren)“ auf der aktuellen Liste des BMF angeführt sei und dieses Modell sowohl in einer Variante mit zwei Sitzreihen als auch mit einer Sitzreihe erhältlich sei. Damit sei die Bezeichnung des Modells auf der Liste des BMF mehrdeutig. Dies könne jedoch nicht zu Lasten des Bw. gehen. Vielmehr sei der Vorsteuerabzug schon aufgrund der Tatsache zuzerkennen, da das gegenständliche Modell in der Liste aufscheine.

In einer Entscheidung des UFS Innsbruck zur GZ RV/0725-I/08 sei festgehalten worden, dass – sofern das betreffende Modell nicht als vorsteuerabzugsberechtigtes Fahrzeug aufscheine – in der Folge zu prüfen sei, ob das Fahrzeug die in der Verordnung des BMF, [BGBI. II 193/2002](#) angeführten Merkmale bereits werkseitig aufweise. In der genannten Entscheidung sei auch die Modellbezeichnung auf der BMF Liste nicht eindeutig gewesen und sei der Vorsteuerabzug aus diesem Grunde versagt worden, da es sich hiebei um ein

Nachfolgemodell handelte, welches sich nicht unter die in der Liste angeführte Modellbezeichnung subsumieren ließe.

Ausdrücklich sei festgestellt worden, dass zunächst zu prüfen sei, ob das Modell in der Liste aufscheine und lediglich wenn dies nicht der Fall sei, sei zu prüfen, ob das Fahrzeug die erforderlichen Merkmale aufweise.

Das gegenständliche Fahrzeug falle zweifelsfrei unter die Modellbezeichnung Land Rover LA (Discovery) LKW (vier Seitentüren), sodass die Voraussetzung für den Vorsteuerabzug vorliege.

In der Folge erließ die Amtspartei einen Jahresbescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2010 und schied den Vorsteuerbetrag in Höhe von € 643,44 aus. In der dagegen eingebrochenen **Berufung** vom 27. Juli 2012 gab der Bw. bekannt, dass das Vorbringen der Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 12/2010 im vollen Umfang auch für den Jahresbescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2010 gelte.

Die Berufungen wurden dem **unabhängigen Finanzsenat** (UFS) vorgelegt und stellte dieser fest, dass das berufungsgegenständliche Fahrzeug Land Rover Discovery nach Auskunft des Generalimporteurs in mehreren Modellen, nämlich sowohl für Güterbeförderung als auch für Personenbeförderung, gebaut wurde.

Im Zuge einer **telefonischen Vorhaltsbeantwortung vom 16. Juli 2013** teilte der Bw. mit, dass er aus dem letzten Absatz der Seite 11 und dem vorletzten Absatz der Seite 12 der UFS-Entscheidung zu RV/0725-I/08 die Schlussfolgerung ziehe, die BMF-Liste sei vorrangig vor den in § 3 angeführten Merkmalen der Verordnung, [BGBI. II 193/2002](#) zu beachten.

Mit **Äußerung vom 9. August 2013** brachte der Bw. vor, aus der Zulassungsbescheinigung des gegenständlichen Fahrzeuges sei ersichtlich, dass es überwiegend zur Lastenbeförderung gebaut worden sei. In der Zulassungsbescheinigung unter Fahrzeugart/Klasse sei das gegenständliche Fahrzeug eindeutig als Lastkraftwagen qualifiziert.

Aus den beiliegenden Kopien sei ersichtlich, dass der Laderraum samt Fenster seitlich verblecht, die Ladefläche auf zwei Ebenen verblecht und darüberhinaus der Laderraum mit entsprechenden Schutzgummis versehen worden sei. Ohne Zweifel diene ein derart ausgestattetes Fahrzeug überwiegend der Beförderung von Gütern und Lasten.

Sowohl die Ausstattung als auch die Nutzung des gegenständlichen Fahrzeuges entspreche dem Zweck der Lastenbeförderung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994](#) gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen nicht als für das Unternehmen ausgeführt, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträder stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind sowie Kraftfahrzeuge die zumindest 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen.

Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen näher bestimmen. Die Verordnung kann mit Wirkung ab 15. Februar 1996 erlassen werden.

Der Bundesminister für Finanzen hat von seiner Verordnungsermächtigung Gebrauch gemacht und die Verordnung [BGBI. II 193/2002](#), „Steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse“ erlassen. In § 1 dieser Verordnung wurde festgelegt, dass Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse nicht unter die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen fallen.

Gemäß § 2 der Verordnung können als Kleinlastkraftwagen nur solche Fahrzeuge angesehen werden, die sich sowohl nach dem äußeren Erscheinungsbild als auch von der Ausstattung her erheblich von einem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug unterscheiden. Das Fahrzeug muss so gebaut sein, dass ein Umbau in einen Personen- oder Kombinationskraftwagen mit äußerst großen und finanziellen Aufwand verbunden und somit wirtschaftlich sinnlos wäre.

§ 3 Abs. 1 der Verordnung lautet: Fahrzeuge, die vom Aufbau der Karosserie her auch als Personen- oder Kombinationskraftwagen gefertigt werden, können nur bei Vorliegen folgender Mindesterfordernisse als Kleinlastkraftwagen eingestuft werden:

- 1.) Das Fahrzeug muss eine Heckklappe oder Hecktür aufweisen.
- 2.) Das Fahrzeug darf mit nur einer Sitzreihe für Fahrer und Beifahrer ausgestattet sein.
- 3.) Hinter der Sitzreihe muss ein Trengitter oder eine Trennwand oder eine Kombination beider Vorrichtungen angebracht sein. Das Trengitter (die Trennwand) muss mit der Bodenplatte (Originalbodenplatte oder Bodenplattenverlängerung siehe Pkt. 6) und mit der Karosserie fest und nicht leicht trennbar verbunden werden. Diese Verbindung wird insbesondere durch Verschweißen oder Vernieten oder einer Kombination beider Maßnahmen herzustellen sein.

- 4.) Der Laderraum muss seitlich verblecht sein; er darf somit keine seitlichen Fenster aufweisen. Die Verblechung muss mit der Karosserie so fest verbunden sein, dass deren Entfernung nur unter Beschädigung der Karosserie möglich wäre. Diese Verbindung wird insbesondere durch Verschweißen oder Verkleben mit einem Kleber, dessen Wirkung einer Verschweißung gleichkommt (z.B. Kleber auf Polyuretanbasis) herzustellen sein. Die Verblechung muss in Wagenfarbe lackiert sein. Ein bloßes Einsetzen von Blechtafeln in die für das Fenster vorgesehenen Führungen unter Belassung der Fensterdichtungen ist nicht ausreichend.
- 5.) Halterungen für hintere Sitze und Sitzgurten müssen entfernt und entsprechende Ausnehmungen unbenützbar (z.B. durch Verschweißen oder Ausbohren der Gewinde) gemacht worden sein.

Der § 3 Abs. 1 der Verordnung [BGBI. II 193/2002](#) beinhaltet noch die Punkte 6.) 7.) 8.) und 9.), die jedoch für den gegenständlichen Fall nicht entscheidungsrelevant sind.

§ 3 Abs. 2 der Verordnung [BGBI. II 193/2002](#) normiert, dass der Kleinlastkraftwagen die angeführten Merkmale bereits werkseitig aufweisen muss. „Werkseitig“ bedeutet, dass allenfalls für die Einstufung als Kleinlastkraftwagen noch erforderliche Umbaumaßnahmen bereits vom Erzeuger oder in dessen Auftrag oder von dem gemäß § 29 Abs. 2 Kraftfahrzeuggesetz (KFG) 1967 Bevollmächtigten oder in dessen Auftrag durchgeführt werden müssen.

Wenn der Bw. in der Berufung vorbringt, dass gegenständliche Fahrzeug sei zur überwiegenden Lastenbeförderung gebaut und von ihm auch zum Transport von Speisen und Getränken genutzt worden, ist darauf hinzuweisen, dass es nach ständiger Rechtsprechung des VwGH nicht auf die tatsächliche Verwendung des Fahrzeuges im Einzelfall ankommt. Der Vorsteuerausschluss besteht generell und unabhängig von der Verwendung eines PKWs im Unternehmen (vgl. etwa VwGH 24. 1. 2007, 2003/13/0072). Fahrzeuge, die vom Aufbau der Karosserie auch als Personenkraftwagen gefertigt werden, müssen bestimmte Mindestfordernisse erfüllen, damit sie als Kleinlastkraftwagen eingestuft werden können. Diese Mindestfordernisse wurden bereits oben unter § 3 Abs. 1 der Verordnung [BGBI. II 193/2002](#) dargelegt. Da das gegenständliche Fahrzeug mit mehr als einer Sitzreihe ausgestattet ist, hinter dieser ersten Sitzreihe weder ein Trengitter noch eine Trennwand noch eine Kombination beider Vorrichtungen angebracht ist und die Halterungen für die hinteren Sitze und Sitzgurte nicht entfernt und die entsprechenden Ausnehmungen durch Verschweißen oder Ausbohren der Gewinde nicht unbenützbar gemacht worden sind (siehe vorgelegte Fotos in Kopie), liegen nicht sämtliche Mindestfordernisse zur Einstufung des

gegenständlichen KFZ vor. Demnach ist das berufungsgegenständliche KFZ nicht als Kleinlastkraftwagen einzustufen.

Die umsatzsteuerliche und einkommensteuerliche Einstufung als Personen- bzw. Kombinationskraftfahrzeug orientiert sich weder an der kraftfahr- oder zollrechtlichen Einstufung noch an der Typisierung des KFZ. Auch Händlerangaben oder Bezeichnungen sind nicht relevant (vgl. VwGH 22.9.1992, 92/14/0139). Die Abgrenzung zum vorsteuerabzugsberechtigten LKW orientiert sich vielmehr am tatsächlichen äußerem Erscheinungsbild sowie der allgemeine Verkehrsauffassung (vgl VwGH 3.8.1994, 90/14/0192). Ein Vorsteuerabzug steht auch nicht zu, wenn das KFZ überwiegend zum Lastentransport verwendet und im Sinne einer besseren Transportkapazität vom Unternehmer umgebaut wurde (siehe Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON², § 12, Rz 178 ff.).

Soweit der Bw. in der Gegenäußerung zur BP-Stellungnahme unter Hinweis auf die UStR 2000, Rz 1933 ausführt, eine Prüfung des Verwendungszweckes sei nicht erforderlich, trifft dies zu. Anders liegt es mit dem Vorbringen, die Prüfung der konkreten Voraussetzungen der Verordnung [BGBI. II 193/2002](#) sei nicht notwendig. Dieser Ansicht schließt sich der UFS nicht an. Gerade in den UStR 2000, Rz 1933 ist ausgeführt (abgesehen davon, dass die Richtlinien und Erlässe keine maßgebliche Rechtsquelle für den UFS darstellen), dass die Verordnung des BM für Finanzen, [BGBI. II 193/2002](#) für die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse maßgebend ist. Wenn das BMF konkrete Fahrzeugtypen in einer im Internet zu findende Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinlastkraftwagen, Kastenwagen, Pritschenwagen und Kleinbusse (Klein-Autobusse) veröffentlicht (www.bmf.gv.at/steuern/fahrzeuge/vorsteuerabzugsberechtigte-fahrzeuge.html), ist diese weder für den UFS noch für einen Steuerpflichtigen bindend. Eingangs dieser Liste wird nämlich klar gestellt, dass für bestimmte Kraftfahrzeuge (Fiskal-LKW) die Möglichkeit besteht Vorsteuer geltend zu machen, wenn sie entsprechend einer dazu ergangenen Verordnung als Kleinlastkraft-, Kasten- und Pritschenwagen oder Klein-Autobus eingestuft sind. In § 3 dieser Verordnung werden die Mindestfordernisse eines Fahrzeuges, welches vom Aufbau der Karosserie her auch als Personen- oder Kombinationskraftwagen gefertigt wird, angeführt, damit sie als Kleinlastkraftwagen eingestuft werden können. Wie oben bereits festgestellt, liegen betreffend das berufungsgegenständliche Fahrzeug nicht sämtliche Mindestvoraussetzungen zur Einstufung als Kleinlastkraftwagen vor. Daher ist es kein Kleinlastkraftwagen.

Der UFS teilt die Ansicht des Bw. nicht, wonach es entscheidend sei, ob das betreffende Modell in der BMF-Liste angeführt ist. Die vom BMF aufgelegte Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Fahrzeuge ist eine reine Serviceleistung des BMF und als

unverbindliche Information der Steuersektion zu sehen. Sie ist auch nicht als Beilage zur Verordnung [BGBI. II 193/2002](#) im Bundesgesetzblatt veröffentlicht und stellt somit weder für die Steuerpflichtigen, noch für die Verwaltungsbehörden eine verbindliche Rechtsnorm dar.

Zu dem vom Bw. ins Treffen geführten Grundsatz von Treu und Glauben im Zusammenhang mit einem Erlass des BMF ist auf eine Berufungsentscheidung des UFS vom 26. Jänner 2009, RV/1194-W/07, hinzuweisen, wonach laut ständiger Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnis vom 5.4.2001, 98/15/0158, vom 21.10.2004, 2000/13/0179 und vom 27.2.2003, 99/15/0004) das in [Artikel 18 B-VG](#) verankerte Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jedes andere Prinzip ist, insbesondere jenes von Treu und Glauben (Ritz, BAO³, § 114 Tz.7). Das bedeutet, dass die Gesetzesbindung des Behördenhandelns Vorrang vor anderen, allgemeinen Rechtsgrundsätzen, wie eben auch Treu und Glauben, hat. Es besteht keine Verpflichtung zur Verwaltungshandlung contra legem.

Der Hinweis des Bw. auf die UFS-Entscheidung vom 20. Dezember 2010, RV/0725-I/08 verhilft den Berufungen nicht zum Erfolg. Der Bw. bringt vor, in der Entscheidung sei ausdrücklich festgestellt worden, dass zunächst zu prüfen sei, ob das Modell in der BMF-Liste aufscheine und wenn dies nicht der Fall sei, sei zu prüfen, ob das Fahrzeug die erforderlichen Merkmale aufweise. Diese Feststellungen seien aus dem letzten Absatz der Seite 11 und dem vorletzten Absatz der Seite 12 der UFS-Entscheidung ableitbar. Im letzten Absatz der Seite 11 heißt es: „Darüber hinaus ist im gegenständlichen Berufungsverfahren nicht zu prüfen, ob andere, nicht verfahrensgegenständliche Fahrzeugtypen im Einzelfall zu Unrecht in die Liste der steuerlich anerkannten Kastenwagen, Pritschenwagen und Kleinautobusse auf Basis der späteren VO 273/1996 aufgenommen worden sind.“ Nach Ansicht des UFS ist aus diesem Absatz kein Vorrang der BMF-Liste vor den im § 3 angeführten Merkmalen der eingangs zitierten Verordnung zu erkennen. In diesem Absatz hat der UFS vielmehr festgestellt, dass keine Prüfung, ob andere Fahrzeugtypen zu Unrecht in die BMF-Liste aufgenommen wurden, vorzunehmen ist. Auch aus dem vorletzten Absatz der Seite 12 der zitierten UFS-Entscheidung ist eine vorrangige Anwendung der BMF-Liste nicht feststellbar. In diesem Absatz vertrat der UFS nämlich die Meinung, dass in dieser Liste ausschließlich Fahrzeuge angeführt seien, die die Voraussetzungen des § 3 dieser Verordnung erfüllen. Dass die BMF-Liste jedoch vorrangig vor den Mindestvoraussetzungen des § 3 Abs. 1 der Verordnung [BGBI. II 193/2002](#) zur Anwendung gelangt, ist dieser Entscheidung nicht zu entnehmen.

Ebenso stellt die kraftfahrrechtliche Einordnung eines Fahrzeuges (Zulassungsberechtigung) lediglich ein Indiz für die steuerliche Beurteilung eines Fahrzeuges dar, sie ist aber für den UFS nicht bindend.

Soweit der Bw. in der Äußerung vom 9. August 2013 anführt, dass sowohl der Laderraum samt Fenster, als auch die Ladefläche auf zwei Ebenen verblecht sei und der Laderraum mit entsprechenden Schutzgummis versehen worden sei, ist darauf hinzuweisen, dass eine Verblechung der hinteren Fenster und der Ladefläche und das Anbringen von Schutzgummis im Laderraum nicht ausreicht, das gegenständliche Fahrzeug als Kleinlastkraftwagen einzustufen. Auf den im UFS-Verfahren vorgelegten Kopien über den Innenraum des Fahrzeuges ist nämlich weder ein Trengitter, noch eine Trennwand, noch eine Kombination beider Vorrichtungen ersichtlich, sodass die Amtspartei zu Recht den Vorsteuerabzug versagt hat.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. September 2013